Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
I[re] chambre

N° 35745 du rôle
Inscrit le 21 janvier 2015

Audience publique du 3 juin 2015

Recours formé par
la société à responsabilité limitée ... S.à r.l., …,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matières d'impôt commercial communal
et d'impôt sur le revenu des collectivités

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 35745 du rôle et déposée le 21 janvier 2015 au greffe du tribunal administratif par Maître Lionel Noguera, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société à responsabilité limitée ... S.à r.l., représentée par son gérant actuellement en fonctions, établie et ayant son siège social à L-…, inscrite au registre du commerce et des sociétés sous le numéro B …, tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 10 décembre 2014, n° C 20231, portant rejet de sa réclamation introduite contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités pour les années 2009, 2010 et 2011 et contre les bulletins de l'impôt commercial communal pour lesdites années 2009 à 2011, tous émis le 27 août 2014 ;

Vu l'ordonnance du 6 février 2015, inscrite sous le n° 35746 du rôle, par laquelle le président du tribunal administratif a entériné l'accord des parties sur un sursis à exécution des bulletins litigieux jusqu'à l'intervention d'un jugement au fond, tout en accordant une abréviation des délais d'instruction au fond de l'affaire ;

Vu le mémoire en réponse déposé le 23 février 2015 au greffe du tribunal administratif par le délégué du gouvernement ;

Vu le mémoire en réplique déposé le 9 mars 2015 au greffe du tribunal administratif par Maître Lionel Noguera pour le compte de sa mandante ;

Vu le mémoire en duplique déposé le 23 mars 2015 au greffe du tribunal administratif par le délégué du gouvernement ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Lionel Noguera et Madame le délégué du gouvernement Betty Sandt en leurs plaidoiries respectives.

Le 27 août 2014, le bureau d'imposition Sociétés d'Esch émit à l'égard de la société à responsabilité limitée ... S.à r.l., ci-après dénommée la « société ... », des bulletins de l'impôt

sur le revenu des collectivités pour les années 2009, 2010 et 2011 et des bulletins de l'impôt commercial communal pour lesdites années 2009 à 2011.

Le 10 octobre 2014, la société ... saisit le directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par le « directeur », d'une réclamation dirigée à l'encontre des six susdits bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités respectivement de l'impôt commercial communal.

Par décision du 10 décembre 2014, inscrite sous le n° C 20231, le directeur rejeta cette réclamation pour manquer de fondement. Cette décision est libellée comme suit :

« *Vu la requête introduite le 13 octobre 2014 par Me Lionel Noguera, de l'association d'avocats « Bonn & Schmitt », au nom de la société à responsabilité limitée ..., avec siège social à L-…, pour réclamer contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2009, 2010 et 2011, et contre les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2009, 2010 et 2011, tous émis en date du 27 août 2014 ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 102, 107, 228, 238, 254, alinéa 2 et 301 de la loi générale des impôts (A0) ;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit (§ 238 A0), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elles sont partant recevables ;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition de lui avoir refusé l'application des dispositions prévues à l'endroit de l'article 50bis de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), i.e. l'exonération partielle de 80% du montant net positif des revenus perçus à titre de rémunération pour l'usage ou la concession de l'usage, entre autres, d'un brevet d'invention ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens de la réclamante, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard, le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que la réclamante s'exprime, par extraits, comme suit à l'endroit de sa requête :

« Il ressort du courrier en date du 21 juillet 2014 envoyé par le Bureau d'imposition (...) que l'exonération prévue par l'article 50bis LIR n'a pas été accordée au motif que le contribuable ne remplirait pas les conditions d'application de cet article, ledit Bureau considérant « le montage financier comme abus de droit en vertu du §6 de la loi d'adaptation fiscale » (...).

Or, le fait qu'... puisse bénéficier du régime particulier prévu à l'article 50bis LIR n'a rien d'illégal et son bénéfice – devant être octroyé même sans demande du contribuable une fois les conditions du régime remplies – ne saurait être considéré comme étant abusif en soi. Le Bureau d'imposition est par ailleurs en faute de démontrer quel(s) élément(s) de la transaction en cause sont à considérer comme un abus de droit.

(…)

(...), afin d'assurer le respect du principe du contradictoire et de mettre le contribuable en mesure de vérifier l'exactitude de la cote d'impôt mise à sa charge, la loi générale des impôts, ou Abgabenordnung, du 22 mai 1931 impose aux services fiscaux de reprendre l'assiette de l'impôt dans tout bulletin d'imposition (cf. §211 (2) al. 2 AO) et d'indiquer de façon précise au contribuable les points sur lesquels les bulletins diffèrent de la déclaration fiscale (cf § 211 (2) al. 4 AO). La motivation exigée par ces dispositions est une motivation en fait, non en droit. Force est de constater qu'en se contentant d'une référence abstraite au §6 de la loi d'adaptation fiscale (...) et aux conditions de l'article 50bis LIR, sans autre précision de fait, les Bulletins ne satisfont pas au prescrit du §211 AO et encourent l'annulation de ce chef » ;

Considérant, tout d'abord et en ce qui concerne les inconvénients formels reprochés par la réclamante au bureau d'imposition, que la sanction inhérente au manquement, dans le chef du bureau d'imposition, de son devoir d'informer le contribuable, via remarques détaillées sur les bulletins d'impôt respectifs, quant aux redressements entrepris par rapport à la déclaration fiscale remise, n'est pas, comme affirmé par la réclamante, l'annulation pure et simple des bulletins en cause, mais, conformément au § 246, alinéa 3 AO, retenant notamment que « Fehlt in einem Bescheid eine Rechtsmittelbelehrung oder ist sie unrichtig erteilt, so wird die Rechtsmittelfrist nicht in Lauf gesetzt. Dasselbe gilt für die in Absatz 2 von § 211 vorgesehenen Punkte », entraîne que le délai de recours ne commence tout simplement pas à courir (dans le même ordre d'idées, cf. jugement du Tribunal administratif du 29 juillet 1998, n°10426 du rôle : « Une instruction incorrecte ou incomplète sur les voies de recours (ou le fait d'omettre d'indiquer les divergences par rapport aux déclarations remises) n'affecte pas la validité de la décision en soi, mais ne peut avoir, le cas échéant, que pour seul effet d'empêcher le délai du recours à courir ») ; que la requérante semble confondre la sanction grevant l'omission d'inscrire les dérogations opérées sur les bulletins d'impôt respectifs avec la sanction grevant le manquement par le bureau d'imposition de satisfaire à son devoir d'informer le contribuable, préalablement à l'imposition et conformément au § 205, alinéa 3 AO, des redressements envisagés, la sanction grevant ce dernier événement étant effectivement l'annulation des bulletins d'impôt respectifs avec effet concomitant la remise à plat de l'ensemble de la procédure d'imposition ;

Considérant, en ce qui concerne les conditions matérielles à respecter dans le cadre du régime de faveur instauré par l'article 50bis L.I.R., qu'il y a lieu, en l'espèce, d'analyser et d'éclaircir avant tout trois points majeurs, ceux-ci consistant notamment en l'enregistrement en bonne et due forme du brevet d'invention en cause, en sa date de constitution ou d'acquisition effective (ce qui n'est clairement pas toujours la même chose, mais nous y reviendrons plus tard), et, finalement, en la relation existant entre le cédant et l'acquéreur de ces droits ;

<u>En ce qui concerne l'enregistrement en bonne et due forme du brevet litigieux et en ce qui concerne sa date de constitution effective</u>

Considérant qu'en ce qui concerne en général la date de constitution ou d'acquisition des droits, il importe de consulter le 4e alinéa de l'article 50bis L.I.R. qui contient, entre autres, la condition explicite que le droit doit avoir été constitué ou acquis après le 31 décembre 2007, ceci constituant une mesure qui vise avant tout d'exclure des mesures favorables de l'article 50bis L.I.R. tous les droits non récemment constitués ou acquis, notamment afin de cultiver de nouvelles idées et de promouvoir des concepts innovateurs ; que cette optique fait également l'objet des explications fournies à la circulaire directoriale L.I.R. n° 50bis/1 du 5 mars 2009, en ce qu'elle dispose notamment que « le droit de propriété intellectuelle, source de revenu, doit avoir été constitué ou acquis après le 31 décembre 2007 » ; qu'en ce qui concerne plus particulièrement les brevets d'invention, elle retient que « la date de constitution du droit correspond à la date du dépôt de la demande de brevet. Il en est de même du modèle d'utilité. Quant au certificat de protection complémentaire, qui ne fait que prolonger la protection conférée par le brevet, la date de constitution correspond à la date du dépôt de la demande de brevet » ; qu'il s'en dégage que si un contribuable utilise dans le cadre de son propre patrimoine d'exploitation (N.B. au détriment de son patrimoine privé) sa propre invention brevetable ou brevetée, il a droit à une déduction correspondant à 80% du revenu net qu'il aurait réalisé s'il avait concédé l'usage de cette invention brevetée à un tiers, bien entendu seulement dans la mesure où la condition du 4e alinéa de l'article 50bis L.I.R., à savoir que le droit ait été <u>constitué</u> après le 31 décembre 2007, soit remplie, alors que si un contribuable utilise dans le cadre de son patrimoine d'exploitation une invention brevetée qu'il a <u>acquise</u> d'un tiers, il suffit que cette acquisition se soit réalisée après le 31 décembre 2007, sans qu'il soit d'ailleurs également nécessaire que la constitution en bonne et due forme ait eu lieu après cette date-clé ; qu'il existe ainsi deux possibilités différentes mais parfois interdépendantes en ce qui concerne les restrictions posées par le 4e alinéa de l'article 50bis L.I.R., afin de se voir en mesure de bénéficier de ces mesures de faveur ;

Considérant, en ce qui concerne <u>la date de constitution</u>, d'un tel droit, qu'il s'impose de se référer à la Cour administrative, qui, à force de son arrêt datant du 30 juillet 2014 et inscrit au rôle sous le numéro 33148C, a notamment consigné ce qui suit : « Or, dans la mesure où l'article 50bis (4) pose clairement le critère de la constitution du droit, où l'article 2.2 de la Convention Benelux pose la règle de l'acquisition du droit exclusif à la marque par l'enregistrement de la marque antérieurement déposée et où l'article 2.4, point f) de la même Convention ne confère pas un droit exclusif erga omnes découlant du seul usage de la marque, il faut partant conclure qu'en matière de droit des marques, la date de la constitution du droit au sens de l'article 50bis (4) LIR correspond à la date du dépôt de la marque à laquelle l'enregistrement rétroagit. Cette interprétation ne saurait pas être qualifiée comme étant contraire à l'intention du législateur, étant donné, comme les premiers juges l'ont relevé à juste titre, que les auteurs de la loi du 21 décembre 2007 ont justifié la mesure par le fait que « l'effet escompté de la mesure fiscale proposée est d'accroître la visibilité du Luxembourg en tant que centre de compétence en matière de propriété intellectuelle. Il s'agit en l'occurrence de renforcer l'éventail de dispositifs existants en la matière en vue de stimuler les activités de recherche et de développement, ainsi que les activités innovantes au Luxembourg, et d'inciter les entreprises à acquérir de la propriété intellectuelle afin de valoriser leurs activités. Cette mesure s'inscrit ainsi dans le contexte d'une stratégie cohérente et concertée visant à créer à terme une chaîne de valeur pour l'ensemble des activités liées à la propriété intellectuelle: création, protection et exploitation. (...) ». De

concert avec le tribunal, il y a partant lieu de conclure que l'objectif du législateur était entre autres précisément celui de motiver les contribuables à protéger le résultat de leurs recherches et activités et à formaliser leur droit en procédant à l'enregistrement de la marque de leur produit, de manière que par le biais de l'article 50bis LIR, le législateur a nécessairement visé tant les contribuables ayant créé une marque après le 31 décembre 2007 et ayant procédé de suite à son enregistrement que ceux ayant commercialisé depuis longue date leurs produits sous une marque, mais n'ayant procédé à son enregistrement que postérieurement au 31 décembre 2007. » ;

Considérant qu'il s'en dégage, par analogie avec les marques de fabrique qui, tout comme les brevets d'invention, se doivent à leur tour d'être enregistrées pour être protégées, et nonobstant les dispositions du § 11 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG), ayant trait, en matière fiscale, au principe généralement admis de la prépondérance de l'approche économique vis-à-vis de l'approche juridique, qu'il ne s'agit bel et bien que de l'enregistrement en bonne et due forme auprès des autorités compétentes en cette matière, auquel il y a lieu de s'agripper afin de déterminer si un droit remplit la condition de la constitution, après le 31 décembre 2007, telle que retenue par l'alinéa 4 de l'article 50bis L.I.R. (N.B. il en est d'ailleurs autrement en ce qui concerne l'acquisition d'un tel droit après le 31 décembre 2007, cf. infra) ; que la date initiale à laquelle le brevet d'invention en cause fut déposé de la part de son inventeur est le 12 décembre 2003, l'inventeur n'étant bien évidemment pas la réclamante, mais le sieur …, ingénieur civil de formation et pilote professionnel, la requérante n'ayant en effet que procédé à l'acquisition, en date du 25 novembre 2009, des droits émanant de ce brevet, sans d'ailleurs en constituer d'une manière ou d'une autre l'auteur (cf. explications fournies par la réclamante : « M. ...(...) est inventeur d'une caméra aérienne munie d'un procédé de déclenchement permettant de compenser la vitesse de l'avion et d'améliorer ainsi la netteté des prises de vue » ;

Considérant que la date du 12 décembre 2003 fut découverte lors d'une petite recherche dans les profondeurs de l'Internet, ce qui a permis de confirmer les dires de la réclamante quant à la date du dépôt initial ; que le 12 décembre 2003 se situe manifestement avant le 31 décembre 2007, tel que prévu par le 4e alinéa de l'article 50bis L.I.R. en ce qui concerne la date de constitution, d'un droit intellectuel ; qu'il échet à ce titre de noter que le brevet d'invention litigieux a été déposé auprès de l'« OMPI » (numéro de demande: PCT/BE2003/000218, numéro de publication: WO 2004055588 A1), en l'espèce l'Organisation mondiale de la propriété intellectuelle (ou World Intellectuel Property Organization (WIPO)), ce qui a permis de lui conférer une protection sur un plan mondial, donc également sur le territoire du Grand-Duché de Luxembourg, condition sans laquelle on n'est pas en mesure se voir bénéficier du régime de faveur prévu par l'article 50bis L.I.R. ; qu'il découle sans conteste de l'ensemble de ces prémisses que, primo, la date du dépôt initial (i.e. la date de constitution) du brevet en cause se situe bien avant la date du 31 décembre 2007, que, secundo, le détenteur initial du brevet ne fut personne d'autre que le sieur ...en personne, et que, tertio, le droit litigieux se doit dès lors d'avoir été acquis, dans le chef de la réclamante, après le 31 décembre 2007 pour remplir, en principe, la condition du 4e alinéa de l'article 50bis L.I.R. ; que cette acquisition s'est notamment matérialisée en date du « 25 novembre 2009 à faible prix, à savoir EUR …, ce qui correspond aux frais que M. ...a personnellement exposés en vue de l'obtention desdits brevets », pour reprendre les termes de la requérante ;

En ce qui concerne la relation existant entre le cédant du brevet litigieux. à savoir le sieur ... et son acquéreur, en l'espèce la réclamante, et en ce qui concerne la date d'acquisition effective des droits litigieux dans le chef de cette dernière

Considérant qu'on se trouve dès lors dans le cas de la seconde hypothèse de l'alinéa 4 de l'article 50bis L.I.R., à savoir que le droit litigieux a fait l'objet, dans le chef de la réclamante, d'une acquisition de la part d'une personne tierce et non pas d'une constitution par ses propres soins ; qu'il y a lieu de mettre en relief, en ce qui concerne justement les modalités à respecter dans le cadre de la relation existant entre la réclamante et le sieur ..., que ceux-ci, même si le sieur ... constitue un actionnaire majoritaire indirect de la requérante (à travers la société mère de la réclamante, de droit belge, « ... S.A. », les deux autres actionnaires étant d'ailleurs son ex-épouse Madame ..., avec qui il a développé son groupe d'entreprises, et sa fille ... ..., en l'espèce également l'administratrice de la réclamante), doivent cependant méticuleusement respecter le principe de la pleine concurrence (« arm's length principle ») ; qu'en vertu de ce principe une transaction ou un service rendu entre des parties liées, de manière directe ou indirecte, mais juridiquement indépendantes, comme par exemple une transaction de financement, est à qualifier de « at arm's length » notamment si une entreprise indépendante avait été disposée à payer le même prix à une autre entreprise indépendante pour exécuter cette même activité ou rendre ce même service, c'est-à-dire que les conditions du service ou de la transaction correspondent à celles qui aurait été pratiquées et acceptées par des entreprises indépendantes dans des circonstances comparables ;

Considérant encore et plus particulièrement dans le cadre de la discussion sur la relation existant entre le sieur ... et la réclamante, que les droits de propriété intellectuelle visés par l'article 50bis L.I.R. ont pour point commun qu'ils confèrent à leur propriétaire un droit exclusif d'exploitation, un monopole, qui lui permet d'interdire toute exploitation du droit par un tiers sur le territoire protégé ; que le propriétaire du droit peut décider d'exploiter lui-même le droit (que ce soit à titre exclusif ou non) ou de le commercialiser soit en le cédant à un tiers, soit en concédant des licences d'exploitation (exclusives ou non) à une ou, le cas échéant, à plusieurs personnes ; que néanmoins, il y a lieu de garder fermement en mémoire qu'en droit fiscal l'appréciation des faits et circonstances se fait sur base de critères économiques sous réserve d'un texte légal positif ne laissant aucune marge d'interprétation, l'idée à la base étant que des actions ou situations identiques du point de vue économique soient soumises au même traitement fiscal ; qu'en principe, la propriété juridique et la propriété économique d'un bien sont réunies dans la même main ; qu'or, si tel n'est pas le cas, le paragraphe 11, numéro 4 StAnpG prévoit que si une personne autre que le propriétaire juridique d'un bien (c'est-à-dire le propriétaire de droit au nom duquel le bien est officiellement acté) se comporte de manière telle qu'il enlève au propriétaire juridique toute possibilité de disposer dudit bien, ou que le propriétaire juridique a tout simplement décidé de ne pas s'en servir personnellement, ce bien est à attribuer en matière fiscale au propriétaire économique ; partant, lorsque la propriété économique et la propriété juridique d'un bien incorporel ne se confondent pas, c'est le propriétaire économique qui est à considérer comme propriétaire dudit bien pour l'application de l'article 50bis L.I.R. ;

Considérant dès lors, à titre de conclusion pour ce qui est de l'espèce, que force est d'admettre que le sieur ... ne s'est jamais servi sur un plan personnel du brevet d'invention litigieux, mais qu'il l'a depuis toujours mis à la pleine disposition de la réclamante, pour que celle-ci l'utilise à sa guise afin de le mettre en valeur, soit à force d'une utilisation personnelle dans le cadre de ses activités commerciales journalières (années 2003 à fin

2009), soit, afin d'en tirer une forte somme d'argent (novembre 2009: … euros, montant à comparer surtout avec la somme tout de même fortement modeste de … euros, payée apparemment par la réclamante au sieur ... afin de devenir propriétaire des droits, ceci environ deux semaines avant la revente), notamment en le cédant dans sa totalité et de manière irréversible à un tiers, en l'espèce à la société de droit canadien « … Inc. », souhaitant intégrer la technologie brevetée dans ses propres produits (... « construit notamment des systèmes d'acquisition de données géographiques dits « LIDAR » (Light Detection And Ranging, ou plus simplement Light Radar) qui mesurent le relief et les données géographiques du sol avec une grande précision. Un tel système développé par ... et équipé de l'Invention a par exemple été utilisé par la NASA pour calibrer l'atterrissage du rover Curiosity sur Mars en 2011. ») ;

Considérant que même sans vouloir déployer en long et en large la question à propos des raisons qui ont amené le sieur ... à aliéner d'une seconde à l'autre ses droits intellectuels à la requérante, ceci moyennant une somme très modique, après que cette dernière les a cependant eu à titre entièrement gratuit à sa pleine disposition pendant pas moins de 6 ans, chose qui a d'ailleurs incité le bureau d'imposition à croire en une situation d'abus de droit, telle que prônée par le § 6 StAnpG, force est tout de même d'admettre incontestablement qu'il ne s'agit en fait nullement du sieur ..., en tant qu'auteur de l'invention, mais de la réclamante, ayant utilisé depuis lors ces droits à des fins exclusivement commerciales, qui s'est comportée comme le seul et unique propriétaire ; qu'on se trouve ainsi clairement dans une situation à l'instar de celle décrite ci-dessus, à savoir une situation où le propriétaire juridique et le propriétaire économique sont deux personnes différentes (physiques et/ou morales) ; qu'en matière fiscale, il s'agit bien évidemment toujours du propriétaire économique qui l'emporte de plein droit sur le propriétaire juridique, de sorte que la date d'acquisition effective des droits intellectuels par la réclamante se situe au moment précis où elle a commencé à les utiliser de manière régulière et, surtout, dans un but commercial ; que cette date n'est par conséquent pas celle du 25 novembre 2009, date du contrat stipulé entre la réclamante et le sieur ..., contrat qui ne constitue cependant qu'une pure formalité, mais celle de son enregistrement en bonne et due forme auprès de l'OMPI, en l'espèce le 12 décembre 2003 ;

Considérant que la date d'acquisition effective du brevet en cause par la réclamante se situe donc, à l'instar de sa date de constitution, bien avant le 31 décembre 2007, de sorte que la condition de l'alinéa 4 de l'article 50bis L.I.R. ne s'avère pas remplie en l'espèce ; qu'il découle de tout ce qui précède que c'est à bon droit que le bureau d'imposition a refusé les dispositions de l'article 50bis L.I.R. à la réclamante, même si son argumentaire, non repris dans la présente décision pour cause de redondance, diffère quelque peu des constatations supra ;

Considérant que pour le surplus, les impositions sont conformes à la loi et aux faits de la cause et ne sont d'ailleurs pas autrement contestées ; (…) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 21 janvier 2015, inscrite sous le numéro 35745 du rôle, la société ... a fait introduire un recours tendant à la réformation de la décision directoriale précitée du 10 décembre 2014 relative aux bulletins sur le revenu des collectivités pour les années 2009, 2010 et 2011 et aux bulletins de l'impôt commercial communal pour les mêmes années.

Par requête séparée déposée le même jour, inscrite sous le numéro 35746 du rôle, elle a encore introduit une demande tendant à l'institution d'un sursis à exécution des décisions entreprises au fond en attendant que le tribunal administratif aura statué sur le mérite de son recours au fond.

Par ordonnance présidentielle du 6 février 2015, inscrite sous le n° 35746 du rôle, le président du tribunal administratif a entériné l'accord des parties sur un sursis à exécution des bulletins litigieux jusqu'à l'intervention d'un jugement au fond, tout en accordant une abréviation des délais d'instruction au fond de l'affaire.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts, dite « Abgabenordnung » du 22 mai 1931, en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur le mérite d'une réclamation contre des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et des bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation. Le prédit recours est encore recevable pour avoir, par ailleurs, été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, la société ... expose qu'elle aurait été créée en 2001 et qu'elle aurait depuis sa création été détenue intégralement par la société anonyme de droit belge ... S.A., dénommée ci-après « la société ... », laquelle serait spécialisée dans la photographie aérienne et dont les trois actionnaires seraient Monsieur..., son ex-épouse Madame ..., ainsi que la fille de Monsieur..., Madame ... .

La demanderesse explique encore que Monsieur..., ingénieur civil de formation et pilote salarié de la société ... jusqu'à son départ en retraite le 31 mars 2007, aurait inventé une caméra aérienne munie d'un procédé de déclenchement permettant de compenser la vitesse de l'avion et d'améliorer ainsi la netteté des prises de vues.

La demanderesse fait valoir que cette caméra, qui aurait été brevetée les 12 décembre 2002 et 12 décembre 2003 par Monsieur ...en son nom personnel, serait utilisée tant par la société ... que par la société ....

La société ... explique qu'en 2009, la société de droit canadien ..., dénommée ci-après « la société ... », aurait souhaité acquérir les brevets américains, canadiens et européens relatifs à cette caméra afin d'intégrer cette dernière dans ses propres produits. En prenant en considération l'histoire familiale du groupe ... et vu l'âge avancé de Monsieur..., détenteur des brevets en question, ainsi que la situation familiale de ce dernier, qui aurait encore eu une fille d'un autre mariage, il aurait alors été décidé de réintégrer les brevets dans le groupe familial par leur transfert en date du 25 novembre 2009 à la société ... pour que cette dernière puisse les céder à son tour à la société ... en date du 15 décembre de la même année, et ce, afin d'éviter que le produit de vente puisse revenir à d'autres cohéritiers de Monsieur ... et pour éviter des discordances au sein de la direction du groupe qui auraient pu entraver à plusieurs niveaux la conclusion de l'opération avec .... Le transfert entre Monsieur ...et la société ... aurait été réalisé moyennant le remboursement des frais exposés par Monsieur ... en vue de l'obtention des brevets, à savoir la somme de … euros, tandis que la cession à ... aurait été

conclue en contrepartie de la somme de … euros, revue à la baisse par un avenant au contrat de cession, s’élevant finalement au montant de … euros.

En ce qui concerne les rétroactes de l’affaire, la société ... rappelle que l’administration des Contributions directes l’aurait avertie par un courrier du 21 juillet 2014 qu’elle envisagerait de refuser l’application de l’article 50bis de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l’impôt sur le revenu, ci-après désignée par « LIR », et qu’elle considérerait le montage financier comme un abus de droit en vertu du paragraphe 6 de la loi d’adaptation fiscale dite « Steueranpassungsgesetz » du 16 octobre 1943, telle que modifiée, dénommée ci-après « StAnpG », ce qu’elle aurait alors décidé, malgré ses contestations y relatives du 19 août 2014, par l’établissement le 27 août 2014 des bulletins litigieux. Sur recours hiérarchique auprès du directeur daté du 10 octobre 2014, ce dernier aurait confirmé la décision de refus d’accorder la déduction prévue à l’article 50bis LIR en se basant, par substitution des motifs, sur les dispositions du §11 StAnpG et de l’article 50bis LIR, ce qui aurait eu pour conséquence une surcharge fiscale dans son chef de … euros.

En droit, la société ... critique d’abord l’administration des Contributions directes de n’avoir pas, en violation du § 205, alinéa 3 AO, suffisamment précisé les motifs de refus basés sur l’article 50bis LIR, étant donné que, par la simple affirmation que les conditions dudit article ne seraient pas réunies, l’administration des Contributions directes aurait violé le respect du principe du contradictoire, ce qui devrait avoir pour conséquence l’annulation des bulletins litigieux.

En ce qui concerne la motivation de la décision directoriale déférée basée sur le fait que la condition de l’article 50bis alinéa 4 point 1 LIR, à savoir la condition suivant laquelle le droit cédé doit avoir été constitué ou acquis après le 31 décembre 2007, la société ... fait valoir qu’elle n’aurait acquis les brevets qu’en date du 25 novembre 2009 et non à la date du 12 décembre 2002, respectivement du 12 décembre 2003, date d’enregistrement des brevets par Monsieur ..., tel que cela serait soutenu par la partie étatique la considérant, par application du §11 StAnpG, comme propriétaire économique des brevets depuis leur date de dépôt.

La demanderesse renvoie encore aux dispositions du titre 4 de la circulaire n° 50bis/1 LIR relative à la nature des revenus pouvant être exonérés à raison de 80 % qui retiendrait qu’un bien serait à attribuer à une personne autre que le propriétaire juridique de ce bien seulement si cette première se comporte de manière à ce qu’elle enlève au propriétaire juridique toute possibilité de disposer dudit bien, pour faire valoir qu’elle ne se serait, à aucun moment, comportée de manière à enlever à Monsieur ...toute possibilité de disposer des brevets litigieux, le contraire étant prouvé par le fait que ce dernier aurait d’abord dû lui transférer les brevets en vue de leur cession à .... Un tel transfert ne s’étant jamais imposé auparavant, étant donné que la caméra aurait également constitué un outil de travail essentiel pour la société ... et que la valeur des brevets n’aurait augmenté qu’à partir du moment où la société ... se serait intéressée à intégrer la caméra dans ses propres produits.

Le choix de céder ses brevets par l’intermédiaire de la société ... aurait découlé d’un choix de libre arbitre de Monsieur ... pris en considération du contexte familial et successoral appartenant à la gestion entrepreneuriale et à la sphère privée familiale dans laquelle il n’appartiendrait pas à l’administration des Contributions directes de s’immiscer.

Il serait encore permis par la précitée circulaire n° 50bis/1 de concéder des licences d'exploitation exclusives ou non, concessions qui devraient être effectuées sur base de critères économiques devant se baser sur des éléments d'autant plus probants qu'une telle appréciation tend à contester un état de fait et de droit établi par écrit. Ainsi, selon la demanderesse, l'administration des Contributions directes ne serait pas en droit de simplement présumer sur base du principe de l'économicité du droit fiscal que l'un des droits fondamentaux d'une personne, à savoir sa propriété, ait été transférée, alors qu'une telle argumentation n'aspirerait qu'à « *ignorer purement et simplement le droit* ». En l'espèce, la société ... estime qu'il appartiendrait à la partie étatique de prouver qu'il aurait été dans l'intention de Monsieur ... dès 2002/2003 d'enregistrer les brevets litigieux au nom et pour le compte de son employeur, à l'exclusion de tout droit y relatif pour la société ... ou autres entités du groupe. Dans ce contexte, la société ... fait valoir que ni la mise à sa disposition gratuite des brevets par Monsieur ... de même qu'au reste du groupe de sociétés familial, dont il est directement ou indirectement actionnaire, ni son acquisition des brevets en question moyennant un prix modique, ne pourraient être retenues comme des éléments probants d'un changement de propriétaire économique, mais pourraient tout au plus être considérés comme un apport caché de la part de Monsieur ..., qui, s'il se manifeste par une augmentation du bénéfice comptable, devrait être déduit de sa base imposable, d'autant plus que la plus-value alors réalisée par elle serait nulle, car calculée sur la différence entre le prix de revente des brevets et le prix de pleine concurrence fixée par l'administration des Contributions directes, différence difficilement constatable en raison du court laps de temps de 10 jours seulement de sa détention des brevets.

Dans son mémoire en réplique, la société ... précise que la clause n°14 du contrat de travail, conclu entre elle et Monsieur ..., relative à la propriété exclusive dans le chef de l'employeur des inventions faites par son salarié, serait limitée aux inventions développées dans le cadre du contrat de travail. Or, le travail de Monsieur ... n'aurait consisté, en vertu de la clause n°2 du contrat, que dans des prestations de pilote professionnel restreint, ce qui, ensemble avec la limitation du travail à 24 heures par semaine, n'aurait pas de lien avec le développement de la caméra qui aurait nécessité la consécration par Monsieur ... d'une ingéniosité, d'un investissement personnel et d'une activité de recherche et de développement poussée dépassant en tout état de cause les fonctions et le temps de travail attribué à ce dernier. Ainsi, d'après la société ..., la clause n°14 ne serait qu'à considérer comme une clause habituelle insérée de manière standardisée dans tous ses contrats de travail, et qui, en réalité, n'aurait que peu d'intérêt dans le contrat de travail la liant à Monsieur .... L'intention de Monsieur ... de développer la caméra à titre personnel et en dehors du cadre professionnel résulterait non seulement de sa formation d'ingénieur civil étrangère à sa profession de pilote, bien qu'il ait pu y faire usage de certains équipements, mais également du fait qu'il ait déposé les brevets y relatifs en son nom personnel.

En ce qui concerne le préambule de la convention de transfert des brevets de la part de Monsieur ..., procédant à un rappel de la clause n°14 du contrat de travail, la société ... fait relever que cette référence n'y aurait été insérée que dans le but de rassurer par après la société ... que les droits relatifs à ces brevets lui auraient effectivement été transférés.

En se basant sur les articles 1156 et 1181 du Code civil, la demanderesse fait plaider que les actes en question devraient être interprétés en recherchant l'intention réelle des parties concluantes, la portée juridique d'un préambule devant rester limitée et ne pouvant en principe pas avoir d'influence sur la solution d'un litige.

La partie demanderesse fait valoir qu'il résulterait tant du contrat de travail que de la convention de cession avec Monsieur ... que l'intention des parties aurait été de transférer la propriété des brevets litigieux à la date du 25 septembre 2009 seulement, de sorte que la condition de l'alinéa 4 de l'article 50bis LIR serait remplie en son chef, quand bien même l'invention aurait été mise à sa disposition. De même, il ne résulterait d'aucun élément du dossier qu'elle ait, à un quelconque moment, privé Monsieur ... de sa libre disposition des brevets litigieux. La seule réalité économique constante serait celle de l'usage partagé des brevets par différentes sociétés du groupe familial avec la permission implicite, mais évidente, de Monsieur ... sans que des redevances aient jamais été demandées.

La société ... fait encore plaider que la circulaire n° 50bis/1 dont les termes lieraient l'administration des Contributions directes en vertu du principe « *tu patere legem quam ipse fecisti* » parée au principe de la confiance légitime, préciserait que le comportement du propriétaire économique d'un bien devrait enlever au propriétaire juridique toute possibilité de disposer du bien en question, alors qu'il ne serait pas prouvé qu'elle aurait empêché Monsieur ... de toute possibilité de disposer des brevets, et notamment la permission de l'usage de l'invention par les deux autres sociétés du groupe.

Cette condition d'exclusivité d'usage par le propriétaire économique soulignée par la circulaire n° 50bis/1 serait le résultat d'une lecture large de l'article 50bis LIR et s'inscrirait dans le souci de donner plein effet à la *ratio legis* de ce texte législatif qui aurait pour but de stimuler les activités de recherche et d'inciter les entreprises à acquérir de la propriété intellectuelle afin de valoriser leurs activités.

La société ... donne à considérer qu'elle estime lui être applicable le bénéfice du régime de déduction de l'article 50bis LIR, alors qu'elle se serait, en toute confiance légitime, abstenue de provisionner les impôts contestés, ce qu'elle aurait dû faire dans le cas contraire dès l'année 2009, étant donné que sa petite taille ne lui permettrait pas de payer de telles sommes non anticipées, tout en relevant dans ce contexte que le produit de la vente des brevets aurait déjà été réinvesti pour accroître son activité et n'aurait de ce fait pas été distribué aux associés.

Toujours dans le contexte de l'utilisation exclusive exigée pour le propriétaire économique, la demanderesse rappelle que l'invention est utilisée tant par elle-même que par la société ..., qui aurait également commercialisé l'invention par le biais de la société de droit luxembourgeois …. S.à r.l., dénommée ci-après « la société … ». Un tel partage de l'invention développée par le fondateur d'un petit groupe d'entreprises familiales n'aurait rien de choquant et démontrerait ainsi un usage non exclusif de sa part.

La société ... fait finalement valoir qu'il se dégagerait d'une lettre d'intention du 5 août 2009 de la part de la société ... que cette dernière aurait souhaité que la cession se fasse à travers une société donnant un certain nombre de garanties que, contrairement à elle, Monsieur ... n'aurait pas été en mesure de fournir personnellement.

Quant à la théorie de l'apport caché, la demanderesse souligne que le fait pour Monsieur ... de se faire rembourser les frais qu'il a déboursés pour l'enregistrement et le dépôt des brevets ne serait pas incompatible avec la logique d'un apport caché, alors que ce dernier devrait par essence être remboursé et non rémunéré.

La société ... demande finalement encore à réformer l’extrait de compte émis au 9 janvier 2015 par le service de recette d’Esch-sur-Alzette reprenant des intérêts de retard relatifs aux impôts contestés et de les fixer à 0 euros et demande par réformation de fixer l’impôt sur le revenu des collectivités pour les années fiscales 2009 à 2010 à … euros respectivement … euros, de fixer l’impôt communal commercial pour les années fiscale 2009 et 2010 à … euros respectivement … euros, et de fixer les pertes reportables au titre de l’impôt sur le revenu des collectivités et de l’impôt communal commercial pour l’année fiscale 2011 à … euros, sinon de renvoyer le dossier au directeur pour rectifier les bulletins litigieux suivant les principes dégagés de ses conclusions.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours qui ne serait fondé en aucun de ses moyens.

En ce qui concerne le reproche dirigé contre la décision directoriale déférée de n’avoir pas annulé les bulletins litigieux pour violation du principe du contradictoire, force est au tribunal de relever que c’est à bon droit que le directeur a fait référence à la suspension des délais de procédure prévue au § 246 alinéa 3 AO applicable également en cas de violation des dispositions du § 211 (2) AO, en l’occurrence l’indication sur les bulletins d’impôt des bases de l’imposition, ainsi que des points divergeant par rapport à la déclaration d’impôt.

Il s’ensuit que le moyen tendant à reprocher au directeur de ne pas avoir annulé les bulletins litigieux pour violation du principe du contradictoire est à rejeter.

Quant au fond, à savoir la question s’il y a lieu à l’application de l’exonération fiscale de 80% de la plus-value dégagée lors de la cession d’un brevet prévue par l’article 50bis, alinéa 3 LIR, force est de relever qu’en l’espèce, les parties en cause sont en désaccord sur la question de savoir si la condition relative à la constitution du droit prévue par l’article 50bis, alinéa 4.1 LIR est remplie.

Aux termes de l’article 50bis, alinéa 3 LIR : « *La plus-value dégagée lors de la cession* (…) *d’un brevet* (…) *est exonérée à hauteur de 80%.* (…) ».

Quant aux conditions d’application de l’alinéa précité, le paragraphe 4 du même article dispose que : « *L’application des alinéas 1 à 3 du présent article est soumise aux conditions suivantes:*

1. le droit doit avoir été constitué ou acquis après le 31 décembre 2007; (…) »

Ainsi la déduction est notamment subordonnée, en vertu de l’article 50bis, alinéa 4. 1. LIR, à la condition que le droit ayant fait l’objet de la cessation ait été constitué ou acquis après le 31 décembre 2007.

Il est constant en cause que la société ... a cédé les brevets litigieux à la société ... par un contrat intitulé « *Patent purchase agreement* » en date du 15 décembre 2009.

Il échet partant en l’occurrence de déterminer si les brevets litigieux cédés à la société ... le 15 décembre 2009 ont été constitués, respectivement acquis par la société ... avant ou après le 31 décembre 2007.

Pour l'interprétation de la condition de l'article 50bis, alinéa 4.1 LIR les parties invoquent de part et d'autre la circulaire n° 50bis/1 prévoyant sous son titre 4 : « *Les droits de propriété intellectuelle visés par l'article 50bis L.I.R. ont pour point commun qu'ils confèrent à leur propriétaire un droit exclusif d'exploitation, un monopole, qui lui permet d'interdire toute exploitation du droit par un tiers sur le territoire protégé. Le propriétaire du droit peut décider d'exploiter lui-même le droit (que ce soit à titre exclusif ou non) ou de le commercialiser soit en le cédant à un tiers, soit en concédant des licences d'exploitation (exclusives ou non) à une ou, le cas échéant, à plusieurs autres personnes.*

En droit fiscal, l'appréciation des faits et circonstances se fait sur la base de critères économiques sous réserve d'un texte légal positif ne laissant aucune marge d'interprétation. L'idée à la base étant que des actions ou situations identiques du point de vue économique soient soumises au même traitement fiscal. En principe, la propriété juridique et la propriété économique d'un bien sont réunies dans la même main. Si tel n'est pas le cas, le paragraphe 11, numéro 4 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG) prévoit que si une personne autre que le propriétaire juridique d'un bien (c'est-à-dire le propriétaire de droit au nom duquel le bien est officiellement acté) se comporte de manière telle qu'il enlève au propriétaire juridique toute possibilité de disposer dudit bien, ce bien lui est à attribuer aux fins de l'imposition. Partant, lorsque la propriété économique et la propriété juridique d'un bien incorporel ne se confondent pas, c'est le propriétaire économique qui est à considérer comme propriétaire dudit bien pour l'application de l'article 50bis L.I.R. (…) ».

Ainsi, la circulaire n° 50bis/1 base son interprétation relative à la propriété du bien sur le principe dégagé du paragraphe 11 StAnpG, concernant l'imputation personnelle de revenus et de biens qui dispose que « *Für die Zurechnung bei der Besteuerung gelten, soweit nichts anderes bestimmt ist, die folgenden Vorschriften :* (…) *4. Wirtschaftsgüter, die jemand in Eigenbesitz hat, werden dem Eigenbesitzer zugerechnet. Eigenbesitzer ist, wer ein Wirtschaftsgut als ihm gehörig besitzt.* ».

Dans cet ordre d'idées, il a également été retenu en jurisprudence que la juridiction saisie ne saurait s'arrêter aux seules formes juridiques choisies par les parties pour réaliser une opération déterminée, mais elle est appelée, au-delà de l'apparence juridique, de rechercher et d'analyser la réalité économique recouverte par lesdites formes juridiques. En effet, il est de principe en droit fiscal que les faits et les actes juridiques doivent être interprétés et appréciés d'après des critères économiques. La définition du « Eigenbesitzer » du § 11 StAnpG constitue un concept *sui generis* de nature fiscale, qui ne se couvre pas avec les catégories du droit civil et il se dégage du terme en question que la loi envisage la situation d'un possesseur plutôt que d'un propriétaire juridique, de sorte qu'elle n'exige pas que tous les attributs du propriétaire soient réunis dans la personne de ce possesseur spécial. Pour le surplus, les qualifications juridiques avancées par les parties ne sont retenues par le juge de l'impôt que dans la mesure où elles correspondent à l'intention réelle des parties[1].

Il s'ensuit que la notion de « *Eigenbesitzer* » vise en principe le propriétaire juridique d'un bien, à moins qu'il ne se dégage de la réalité économique que la propriété économique a été transférée à un tiers, hypothèse dans laquelle celui-ci est à considérer comme possesseur au sens du paragraphe 11 StAnpG.

---

[1] Voir en ce sens : Cour adm. 26 juin 2008, n° 24061C du rôle, Pas. Adm. 2015, V° Impôts, n° 345

 Il résulte de ces considérations ainsi que du dossier administratif, ensemble les pièces versées au débat, que la demanderesse ne rapporte pas la preuve de n'avoir acquis la propriété des brevets qu'en date de la convention conclue entre elle et Monsieur ... en date du 25 novembre 2009 intitulée « Transfer agreement ». En effet, conformément à l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de la procédure devant les juridictions administratives, dénommée ci-après « la loi du 21 juin 1999 », la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôts appartient au contribuable.

Bien au contraire, il ressort d'abord du préambule de ce « *Transfer agreement* » du 25 novembre 2009, que tant Monsieur ... que la société ... s'accordent pour retenir que Monsieur ... a développé et fait breveter le système de caméra litigieux en sa qualité d'employé de la société ..., et qu'en vertu du contrat de travail liant les parties, seule la société ... devrait être considérée comme propriétaire exclusif des brevets y relatifs, alors même que Monsieur ... les avait déposés en son nom propre.

En effet, le contrat de travail liant Monsieur ... à la société … stipule dans sa clause n°14 que toutes les inventions que le salarié développera dans le cadre de son contrat de travail seront la propriété exclusive de l'employeur qui aura le droit exclusif de les faire protéger et d'en retirer tous les bénéfices.

Cette conclusion n'est pas énervée par la considération que le travail de Monsieur ... n'aurait consisté qu'à une tâche partielle de pilote d'avion et que l'invention serait de ce fait étranger au cadre de son travail, alors qu'il n'est pas contestable que le pilotage de l'avion avait pour seul but de procéder à des prises de vues aériennes et qu'il résulte des propres explications de la partie demanderesse que cette « *invention a cependant été développée pour les besoins propres du groupe ... (www.....com), spécialisé dans la photographie aérienne* (…) »[2].

Force est dès lors au tribunal de retenir, au regard des termes clairs et précis utilisés par les parties, que le seul but de cette convention était de rectifier le fait que ladite invention n'avait pas été enregistrée au nom de la société ..., tel que cela aurait cependant dû être le cas en application du contrat de travail existant entre la société ... et Monsieur .... Ainsi, cette convention du 25 novembre 2009 qui, contrairement à la convention du 15 décembre 2009 entre la société ... et la société ..., n'est d'ailleurs pas intitulée « *Patent Purchase Agreement* », mais seulement « *transfert agreement* », et qui ne comporte pas fixation d'un prix de vente, mais parle seulement d'un remboursement de frais, visait donc la réunion en une même personne, à savoir dans le chef de la société ..., de la propriété juridique, telle qu'elle ressortait *prima facie* des brevets déposés désignant comme inventeur Monsieur ..., et de la propriété économique desdits brevets, telle qu'elle fut convenue entre Monsieur ... et son employeur, la société ....

Ces considérations ne sont pas contredites par les arguments y relatifs avancés par la partie demanderesse dans ses mémoires produits en cause, alors qu'il ne résulte d'aucun élément du dossier, que mis à part le dépôt des brevets, Monsieur ... se serait comporté comme le détenteur exclusif, et partant comme propriétaire économique de l'invention litigieuse, contrairement à la société ... qui, en vertu de la clause n°14 du contrat de travail la liant à Monsieur ..., et partant avec l'accord de celui-ci, a interdit à ce dernier toute aspiration de devenir propriétaire des inventions qu'il serait amené à développer dans le cadre de son

[2] Pièce n°9 de Maître Lionel Noguera : courrier Aeroscan au Bureau d'imposition sociétés du 19 août 2014.

travail et qui s'est dès lors arrogé le droit exclusif sur la propriété juridique et surtout économique de l'invention en question et des brevets afférents. Cette conclusion n'est pas non plus incompatible avec le fait que la société ... ait également pu utiliser, respectivement commercialiser la caméra litigieuse, alors que l'exercice des droits exclusifs relatifs au brevet n'empêche pas la société ... de mettre à disposition ses propres droits à sa société mère.

Il résulte partant de ces considérations qu'à défaut d'avoir rapporté la preuve du contraire, la société ... est à considérer comme propriétaire économique des brevets au sens du paragraphe 11 StAnpG, alors qu'elle s'est comportée en propriétaire économique de manière telle qu'elle a enlevé au propriétaire juridique toute possibilité de disposer dudit bien, de sorte que ces biens lui sont à attribuer aux fins de l'imposition dès la prise en vigueur des brevets et partant bien avant le 31 décembre 2007.

C'est dès lors à bon droit que le directeur a refusé la demande d'appliquer l'exonération prévue à l'article 50bis, alinéa 3 LIR, de sorte que le recours est à rejeter.

La demande en réformation de l'extrait de compte émis le 9 janvier 2015 par le service de recette d'Esch-sur-Alzette, formulée une première fois dans le cadre du mémoire en réplique, est à déclarer irrecevable pour constituer une demande nouvelle en cours d'instance par rapport à la délimitation de l'objet du litige telle qu'elle est définitivement fixée par la requête introductive d'instance.[3]

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

déclare irrecevable la demande en réformation de l'extrait de compte émis le 9 janvier 2015 par le service de recette d'Esch-sur-Alzette ;

condamne la demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Olivier Poos, juge,
Michèle Stoffel, juge,

et lu à l'audience publique du 3 juin 2015 par le premier vice-président, en présence du greffier Marc Warken.

[3] Cour adm. 17 juin 1997, n°9481C du rôle, Pas. adm. 2015, V° Procédure contentieuse, n°685.

s.Marc Warken s.Carlo Schockweiler

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 03/06/2015
Le Greffier du Tribunal administratif